

## LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL.

### 1.- Normativa y doctrina

La Declaración Tributaria Especial se regula por la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE 31-3), siendo modificada por la Disposición final tercera del Real Decreto-ley 19/2012 (BOE 26-5).

Posteriormente, y como preveía dicha norma, se publicó la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y el procedimiento para su presentación.

Por último, se ha conocido el Informe de la Dirección General de Tributos sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración Tributaria Especial, de 27 de junio de 2012, en el que se aclaran diecisiete cuestiones que se le habían planteado al Centro Directivo.

Independientemente de la valoración de una medida como esta que, al igual que en las otras ocasiones en que se ha regulado algo parecido, siempre ha sido una cuestión muy polémica, a los economistas nos toca ayudar a los contribuyentes que quieran a utilizarla a que lo hagan en la forma adecuada y con la mayor seguridad posible.

Por otra parte, esta posibilidad de ponerse a bien con el fisco en algunos hechos imposables está relacionada con la anunciada reforma del Código Penal que pretende endurecer las penas por delito fiscal y aumentar el período de prescripción para el mismo, así como con el Proyecto de ley antifraude que ha tenido entrada recientemente en Congreso de los Diputados, en el que, además de modificaciones recaudatorias en procedimientos concursales y en materia de responsabilidad tributaria, se pretende establecer una nueva declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero que se conecta a la modificación de los artículos 39 de la Ley de 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 134 del Texto Refundido de la Ley del Im-

puesto sobre Sociedades, en el sentido de gravar los bienes o derechos que se descubran a personas físicas o entidades y que no hayan sido incluidos en dicha declaración informativa, incluso aunque procedan de periodos prescritos.

En paralelo al referido Proyecto de ley se está tramitando, y lo hemos conocido en el trámite de información pública, el Proyecto de Real Decreto que desarrollará alguna de las normas del Proyecto de ley, tales como la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero.

En el mismo Real Decreto-ley 12/2012 se ha modificado la Ley General Tributaria para que la regularización que realice un obligado tributario, mediante la presentación de una nueva declaración, de una complementaria o por la Declaración Tributaria Especial, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, le exonere de responsabilidad penal tributaria, aunque la infracción cometida en su día pudiera ser constitutiva de delito, y ello incluso aunque la deuda se haya satisfecho una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación (artículo 180.2 de la Ley General Tributaria),

En cuanto al problema de la relación entre esta Declaración especial y la normativa de prevención del blanqueo de capitales, la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera a través de la Nota de 24 de mayo de 2012, manifiesta la compatibilidad entre la Declaración especial y la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Considera este organismo que no es necesaria ninguna comunicación, como las exigidas por la Ley de prevención del blanqueo de capitales cuando se produce una regularización tributaria, ya que dicha Ley lo exige solo cuando los bienes objeto de blanqueo provienen de una actividad delictiva o de la participación en ella.

## **2.- ¿Qué es la Declaración Tributaria Especial?**

Es una autoliquidación que pueden presentar los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre Sociedades titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos.

La Orden del modelo aclara que no se trata de una declaración que tenga por finalidad la práctica de una liquidación tributaria del artículo 101 de la Ley General Tributaria (LGT), ni tampoco inicia el procedimiento de gestión tributaria mediante declaración del artículo 128 de dicha Ley.

Esta autoliquidación se presenta como una alternativa a la regularización por declaración complementaria sometida a los recargos del artículo 27 de la LGT, aunque se ha aclarado por el Informe de la Dirección General que no interrumpe la prescripción, lo cual supone otra ventaja sobre la regularización por la vía tradicional.

También según el Informe citado, como la Declaración especial no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria, no procederá su comprobación aislada. Sin embargo, sí procederá su comprobación cuando se invoque la Declaración especial en un procedimiento de comprobación de un concreto tributo y período impositivo.

También será posible rectificar la declaración presentada dentro del plazo establecido para su presentación.

### **3.- ¿Quiénes pueden presentar esta declaración?**

Podrán presentarla los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos.

Se entiende por titular de un bien o derecho la persona que ostenta la titularidad jurídica del mismo, aunque se permite la presentación de la declaración tributaria especial a una persona que no sea titular jurídico, sino el real, de un bien cuando el titular jurídico sea diferente del titular real, no resida en territorio español y cuando el titular real llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos antes de 31 de diciembre de 2013.

A estos efectos, se considerará titular real de un bien o derecho a la persona física o jurídica que tenga el control del mismo a través de entidades o instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos.

### **4.- ¿Qué contiene la Declaración?**

Su objeto son los bienes o derechos de los que sean titulares los declarantes y cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas en los tres tributos referidos.

De estos bienes o derechos se ha de ser titular antes de la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición, lo que en el Impuesto sobre la Renta y en sociedades con el ejercicio coincidente con el año natural quiere decir que se debe ostentar la titularidad antes de 31 de diciembre de 2010.

Por lo tanto, en general, no es posible regularizar bienes o derechos adquiridos con rentas generadas después de 2010.

Cuando los bienes o derechos adquiridos con rentas no declaradas se hubieran transmitido antes de dicha fecha límite, si con lo obtenido en dicha transmisión se ha adquirido otro u otros bienes o derechos, serán éstos los que habrá que incluir en la declaración.

Esto dará lugar a una rica casuística que aborda el Informe de la Dirección General dando solución, por ejemplo, a los casos en los que un bien, se ha vendido y con lo obtenido se ha adquirido otro, y así varias veces hasta el final de 2010, llegando a la conclusión de que la renta originaria no declarada queda regularizada si se declara el último bien en el patrimonio a 31 de diciembre de 2010 y ello engloba la regularización de las ganancias o pérdidas producidas en el proceso descrito.

También el Informe soluciona el problema que se plantea cuando un bien o derecho ha sido adquirido en parte con fondos provenientes de rentas de periodo prescrito, con deudas o con rentas declaradas.

En estos casos no habrá que declarar la parte del valor de adquisición de los bienes o derechos financiados con fondos que provienen de un periodo prescrito, que se han obtenido de un préstamo o se originaron por rentas declaradas, si bien parece evidente que la consistencia de la prueba será fundamental.

Entre los posibles bienes o derechos a regularizar por esta vía se encuentra el dinero en efectivo que, precisamente, el problema que plantea es de prueba, por ejemplo, de que se posee a 31 de diciembre de 2010.

En este caso, aunque tanto la titularidad como la fecha de adquisición de un bien o derecho podrán acreditarse por cualquier medio de prueba, si se trata de dinero en efectivo bastará la manifestación a través del modelo de declaración de ser titular antes de la fecha límite, 31 de diciembre de 2010 y con que, antes de la presentación de la Declaración especial se haya depositado en una cuenta abierta a nombre del titular en entidad de crédito residente en España, en otro Estado

miembro de la UE, o en un Estado del Espacio Económico Europeo con el que tengamos Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o acuerdo de intercambio de información y no se trate de jurisdicciones de alto riesgo, deficientes o no cooperativas.

El importe que se ha de declarar será el valor de adquisición de los bienes o derechos con la especialidad ya mencionada de los que se adquirieron en parte a préstamo, con rentas de periodo prescrito o provenientes de rentas declaradas, supuestos en los que solo se declarará el valor de adquisición con origen en rentas no declaradas.

Respecto a las cantidades depositadas en cuentas bancarias se declaran, en general, por el saldo a 31 de diciembre de 2010. En caso de que antes de dicha fecha la cuenta presentase un saldo superior, si la diferencia no se ha destinado a adquirir otro bien o derecho, se declara por ese saldo y, si la diferencia hubiera financiado otro bien o derecho, se declarará el saldo a fin de 2010 y también el bien o derecho adquirido.

Las cantidades de dinero en efectivo se valorarán por importe depositado en cuenta bancaria con carácter previo a la presentación de la Declaración.

## **5.- ¿Qué hechos imposables no se pueden regularizar con la Declaración especial?**

Parece que no será posible regularizar los hechos imposables correspondientes a otros tributos no contemplados en la norma como son el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el IVA o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por lo tanto, en el caso de que se vaya a regularizar por la Declaración Tributaria Especial un bien o derecho con origen en una renta no declarada en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades, habrá que considerar la posible regularización por la vía tradicional también, por ejemplo, del IVA que esté ligado a la obtención de esa renta, si fuera el caso.

Por ejemplo, un contribuyente del IRPF que piense regularizar un bien debería tener en cuenta, si está obligado a declarar el Impuesto sobre el Patrimonio, que sería conveniente incluirlo en la declaración de este tributo correspondiente a 2011 si a 31 de diciembre de ese año conservaba dicho bien en su patrimonio.

Tampoco será posible regularizar rentas no declaradas que se hayan consumido como puede suceder con una renta materializada en dinero en efectivo, ni por ejemplo una deducción indebidamente aplicada en el Impuesto sobre Sociedades o un gasto que se declaró y no se produjo en realidad o una amortización que superó los límites admitidos fiscalmente.

## **6.- ¿Cuáles son los efectos respecto a las rentas no declaradas?**

El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a efectos de que la Administración tributaria no pueda entender que los bienes o derechos constituyen ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF según el artículo 39 de la Ley que regula dicho tributo o que los bienes o derechos no contabilizados o no declarados en el Impuesto sobre Sociedades, y declarados por la Declaración especial, se graven como renta según el artículo 134 del Texto Refundido que regula este último Impuesto.

En definitiva, se entenderán regularizadas las rentas no declaradas en el correspondiente impuesto hasta el importe declarado en la Declaración especial, si se corresponden con la adquisición de los bienes y derechos declarados en la misma.

Asimismo la Declaración especial tendrá efectos respecto a la tributación de las transmisiones futuras de los bienes regularizados

En principio, el valor de adquisición de los bienes y derechos declarados en esta Declaración será válido para los Impuestos a los que atañe. Por lo tanto, el importe declarado del bien o derecho será el que se tenga en cuenta como valor de adquisición en las futuras transmisiones.

Sin embargo, cuando el valor de adquisición sea superior al de mercado en la fecha de presentación de la Declaración, si se transmite el bien o derecho en un futuro solo serán computables las pérdidas o los rendimientos negativos que se produzcan cuando excedan de la diferencia entre esos valores. En el caso de que el valor de transmisión supere al de adquisición, la renta sí se determinará por diferencia entre dicho valor de la transmisión y el de adquisición.

Los bienes o derechos aflorados tendrán un lastre fiscal: las correcciones de valor que se les apliquen no serán deducibles, lo que afectará a la deducibilidad de la amortización o el deterioro.

La norma también prohíbe deducir las pérdidas producidas cuando se transmitan los bienes y derechos incluidos en la Declaración especial cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada

Por último cabe señalar que el valor fiscal de los bienes y derechos objeto de la DTE, en caso de los adquiridos parcialmente con rentas declaradas, será el que tuvieran con anterioridad a la presentación de la DTE.

### **7.- ¿Cuánto hay que ingresar por la Declaración Tributaria Especial?**

El importe a ingresar es el 10% del valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de declaración.

Sobre dicha cuota no se exigirán sanciones, intereses o recargos.

El importe a ingresar no puede aplazarse o fraccionarse.

### **8.- ¿Qué modelo se utiliza para declarar?**

Se utiliza el modelo 750 que clasifica los bienes y derechos en 7 categorías.

Además de esa clasificación, de cada tipo de bienes habrá que especificar el porcentaje de titularidad que posee el declarante, si coinciden o no titularidad jurídica y real, descripción del mismo, el país donde se encuentra, la fecha de adquisición, algún dato específico según el tipo de bien o derecho y, por supuesto, la valoración.

El modelo 750 solo se puede presentar de forma telemática por el obligado tributario o por un colaborador social, permitiéndose presentar, en el mismo plazo, documentación complementaria a través de la sede electrónica de la AEAT.

El plazo para la presentación finaliza el 30 de noviembre de 2012.

La regularización de su situación tributaria por el obligado tributario (entendemos que puede ser con la presentación de una declaración fuera de plazo, con una declaración complementaria o con la Declaración especial) antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comproba-

ción o investigación, exonera de responsabilidad penal tributaria al obligado tributario, aunque la infracción cometida en su día pudiera ser constitutiva de delito, y ello incluso aunque la deuda se haya satisfecho una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación, todo ello según el artículo 180.2 de la LGT añadido por el Real Decreto-ley 12/2012.

*FUENTE: REAF*